

**Edizione di mercoledì 13 aprile 2016**

## **OPERAZIONI STRAORDINARIE**

[Conseguenze di una trasformazione “elusiva” in società semplice](#)

di **Fabio Landuzzi**

## **DICHIARAZIONI**

[Dividendi e plusvalenze da soggetti residenti in Paesi black list](#)

di **Federica Furlani**

## **DICHIARAZIONI**

[Gerico 2016 al debutto](#)

di **Alessandro Bonuzzi**

## **IMPOSTE SUL REDDITO**

[Tassazione dei dividendi percepiti da persone fisiche](#)

di **Sandro Cerato**

## **ENTI NON COMMERCIALI**

[Lo sport ha bisogno di nuove agevolazioni fiscali? \(II parte\)](#)

di **Guido Martinelli**

## **BACHECA**

[Temi e questioni di diritto penale tributario con Luigi Ferrajoli](#)

di **Euroconference Centro Studi Tributari**

## OPERAZIONI STRAORDINARIE

---

### ***Conseguenze di una trasformazione “elusiva” in società semplice***

di **Fabio Landuzzi**

Qualora un'operazione di **trasformazione regressiva** da **società di capitali a società semplice** fosse aggredita dall'Amministrazione finanziaria in forza di una sua **presunta connotazione elusiva**, e questo rilievo si consolidasse per effetto della **definizione dell'accertamento** oppure per il formarsi di una **pronuncia definitiva del giudice tributario**, si pone la questione, tutt'altro che agevole, di stabilire come devono **convivere le “due anime”** della trasformata società semplice, ovverosia: **quella civilistica**, che naturalmente permane come “società semplice” a tutti gli effetti; e **quella fiscale** che, invece, in forza del definitivo accertamento della elusività della trasformazione, permane regolata dalle norme riferibili al reddito di impresa e quindi dalle norme tipicamente afferenti la forma della società di capitali esistente ante trasformazione.

Questo tema è stato oggetto di una interessante disamina dell'Amministrazione finanziaria, riguardante appunto la portata della **“inopponibilità” fiscale degli atti elusivi**, contenuta nella **risoluzione n. 84/E del 27 novembre 2013**; sebbene il caso esaminato riguarda un periodo regolato dall'allora vigente art. 37-bis del Dpr 600/1973, i concetti affermati nel citato documento mantengono la loro attualità anche nella novellata **disciplina dell'abuso del diritto e della elusione fiscale** di cui all'art. 10-bis della Legge 212/2000.

La nozione di inopponibilità all'Amministrazione finanziaria viene dapprima chiarita e circoscritta al solo **disconoscimento dei vantaggi fiscali** derivanti dall'operazione elusiva, mentre **non si producono effetti demolitori dell'operazione** riguardo alla sua **validità civilistica**. Perciò, come si è accennato, nel caso di specie, a seguito della trasformazione regressiva accertata come elusiva, si ha una coesistenza sullo stesso soggetto giuridico di **due anime diverse**: quella tributaria (società di capitali) e quella civilistica (società semplice).

L'anima tributaria avrà quindi il sopravvento per quanto concerne le **modalità di determinazione del reddito imponibile** che saranno basate sulle regole previste per le società di capitali: **assoggettamento ad Ires**, predisposizione del **modello Unico SC**, obbligo di **tenuta e conservazione delle scritture contabili** prescritte dall'art. 14 del Dpr 600/1973.

Ma sotto il profilo legale, l'entità esistente post trasformazione è una società semplice e ciò, secondo l'Amministrazione, spiega effetti indiretti anche ai fini fiscali, per quanto non è **travolto** dalla succitata inopponibilità degli effetti elusivi. Così, ad esempio, alla società semplice viene **negato l'accesso al regime di consolidato fiscale** perché non rientra nelle forme elencate nell'art. 2 del DM 9 giugno 2004.

E cosa accade se la società semplice decide di **trasformarsi nuovamente in società di capitali** per porre fine a questa convivenza fra le due distinte anime?

Ebbene, **ai soli fini fiscali, la trasformazione progressiva non avrà impatto**, nel senso che non potrà assumere contenuto realizzativo, in quanto la trasformanda è già fiscalmente soggetta ai fini delle imposte sul reddito alla disciplina prevista per le società di capitali. Questa operazione sarà pertanto compiuta in **neutralità fiscale**, poiché non si realizza in questo particolare caso di specie alcun mutamento del regime applicabile ai fini delle imposte sul reddito.

Non si produrrà neppure una **interruzione del periodo d'imposta**, proprio in quanto nessuna modifica si determina sui rispettivi regimi fiscali applicabili ante e post trasformazione.

Il tutto, con l'accortezza di **recepire nella contabilità della trasformata Srl** gli stessi **valori fiscali** provenienti dalla trasformata società semplice (ma già società di capitali, per il profilo fiscale), ivi inclusi i fondi ammortamento *medio tempore* calcolati e formati con costi dedotti dalla entità legale e fiscale.

## DICHIARAZIONI

---

### ***Dividendi e plusvalenze da soggetti residenti in Paesi black list***

di **Federica Furlani**

Il modello **Unico 2016** ha recepito, tra le varie novità, anche quelle che sono state introdotte dal D.Lgs. n. 147/2015, c.d. **decreto internazionalizzazione**, entrato in vigore dal periodo di imposta in corso al 7.10.2015.

Tra queste vi è la **revisione del sistema di tassazione dei dividendi e delle plusvalenze derivanti dal possesso di partecipazioni in soggetti residenti in Stati o territori a fiscalità privilegiata**.

In particolare, per quanto riguarda i **dividendi** provenienti da tali Paesi, essi concorrono alla formazione del reddito del socio residente in misura integrale solo nel caso in cui il socio residente detenga:

- **una partecipazione diretta** in un soggetto localizzato in uno Stato a regime fiscale privilegiato;
- **una partecipazioni di controllo anche di fatto, diretto o indiretto**, in società estera non *black list* che consegua utili dalla partecipazione in società residenti in Stati o territori a regime fiscale privilegiato.

La relazione illustrativa al decreto ha infatti precisato che solo in queste ipotesi il socio italiano è in grado di conoscere la provenienza degli utili.

**Il regime di piena imponibilità dei dividendi *black list* non opera:**

- se trova applicazione il **regime CFC** di cui all'art. 167, co. 1, Tuir, poiché in tal caso i redditi sono già tassati per trasparenza all'atto della loro produzione;
- in caso di dimostrazione, anche a seguito **dell'esercizio dell'interpello ex art. 167, co. 5 lett. b) Tuir**, che dalle partecipazioni non sia stato conseguito, sin dall'inizio del periodo di possesso, l'**effetto** di localizzare i redditi in Stati o territori a regime fiscale privilegiato (art. 87 co. 1 lett. c) Tuir).

La grande novità consiste nel fatto che il D.Lgs. 147/2015 ha previsto che **l'istanza di interpello di cui all'art. 167 Tuir non è più obbligatoria**, potendosi dimostrare il requisito della mancanza di intento elusivo di cui all'art. 87 co. 1 lett. c) Tuir (ossia che dalle partecipazioni non consegua l'effetto di localizzare i redditi negli Stati o territori *black list*) anche in **fase di accertamento**.

Dal punto di vista degli **obblighi dichiarativi**, il contribuente che vuole fare valere la sussistenza della condizione di cui alla lett. c) del comma 1 dell'art. 87 Tuir, ma:

- non abbia presentato istanza di interpello,
- ovvero, avendola presentata, non abbia ricevuto risposta favorevole,

deve **segnalarlo nella dichiarazione dei redditi**.

In particolare, nel modello Unico SC2016, nella nuova **colonna 1 del rigo RF46**, va indicata **“la quota esente delle plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni in imprese o enti esteri localizzati in Stati o territori inclusi nel decreto o nel provvedimento di cui all'art. 167, comma 4, Tuir qualora il contribuente intenda far valere la sussistenza della condizione di cui alla lett. c) del comma 1 dell'art. 87 Tuir ma non abbia presentato istanza di interpello ovvero, avendola presentata, non abbia ricevuto risposta favorevole”**.

RF46 Plusvalenze relative a partecipazioni esenti (art. 87)

Plusvalenze da cessione da Stati o territori a fiscalità privilegiata

(1) .00 (2) .00

Nella nuova **colonna 1 del rigo RF 47** vanno indicati **“gli utili provenienti da partecipazioni in imprese o enti esteri localizzati in Stati o territori inclusi nel decreto o nel provvedimento di cui all'art. 167, comma 4, Tuir, qualora il contribuente intenda far valere la sussistenza delle condizioni indicate nella lett. c) del comma 1 dell'art. 87 Tuir ma non abbia presentato l'istanza di interpello prevista dalla lett. b) del comma 5 dell'art. 167 Tuir ovvero, avendola presentata, non abbia ricevuto risposta favorevole”**.

RF47 Quota esclusa degli utili distribuiti (art. 89)

Utili da Stati o territori a fiscalità privilegiata

(1) .00 (2) .00

Si evidenzia che la **mancata indicazione** in dichiarazione delle predette plusvalenze e dei predetti utili prevede l'applicazione di una **sanzione pari al 10% dei proventi non indicati**, con un minimo di 1.000 euro ed un massimo di 50.000 euro (art. 8 co. 3-ter D.Lgs. 471/1997).

## DICHIARAZIONI

---

### **Gerico 2016 al debutto**

di **Alessandro Bonuzzi**

Disponibile *on line* sul sito internet dell'Agenzia delle entrate **Gerico 2016** nella sua versione definitiva. Contestualmente alla pubblicazione del *software* per la compilazione degli studi di settore è reso disponibile anche l'applicativo **Parametri 2016**.

Lo ha annunciato l'Agenzia con un **comunicato stampa** di ieri.

Per quest'anno, quindi, dovrebbe essere **scongiurato** il rinvio del termine per il versamento delle imposte legate alle dichiarazioni dei contribuenti titolari di partita Iva.

Infatti, negli ultimi anni, il costante rinvio delle scadenze è stato principalmente imputabile al **ritardo** con cui è stata diffusa la versione "definitiva" di Gerico, a suo volta ascrivibile al ritardo con cui è stato approvato il provvedimento di "correzione" per recepire i cosiddetti correttivi anticrisi.

La pubblicazione anticipata dei *software* applicativi consente alle imprese e ai lavoratori autonomi di verificare, già nei prossimi giorni, la **congruità** dei loro ricavi/compensi e, eventualmente, di valutare un **adeguamento** alle relative risultanze.

Si ricorda che, con precedenti provvedimenti, l'Agenzia ha già approvato i **modelli** per gli studi di settore per il periodo d'imposta 2015, le relative specifiche tecniche nonché alcune successive **correzioni** dovute essenzialmente all'introduzione del meccanismo del **super ammortamento**.

Con riguardo a quest'ultimo aspetto, trattasi di rettifiche necessarie ad ottenere la **quadratura** tra il prospetto dei **dati contabili** e la grandezza dell'**imponibile fiscale**.

A tal fine, infatti, sono stati inseriti specifici righi per la corretta gestione del super ammortamento o super canone di *leasing* deducibile come **variazione extracontabile** in Unico 2016, sia pure in relazione ai soli beni acquisiti nel periodo dal 15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2015 (e già entrati in funzione).

In particolare, per quanto riguarda i beni acquisiti con **contratto di locazione finanziaria**, occorre evidenziare che la maggiorazione del 40% deve essere indicata nel quadro F (o G) – elementi contabili – tra i costi per il godimento di beni di terzi ma **solo nello specifico rigo dedicato** e non invece nel campo 1 ove va dichiarato l'ammontare complessivo.

Sul punto, le **istruzioni** precisano che “Non deve essere indicato al campo 1 l’importo relativo alla maggiorazione del 40% dei canoni di locazione finanziaria determinata per effetto delle agevolazioni introdotte dai commi 91 e 92 dell’articolo 1 della legge 28 dicembre 2015, n. 208”.

Si veda, ad esempio, il **rigo 18** del quadro RF qui di seguito riportato.

	Costo per il godimento di beni di terzi (canoni di locazione finanziaria e non finanziaria, di noleggio, ecc.)	1	,00
	di cui per canoni relativi a beni immobili	2	,00
	di cui per beni mobili acquisiti in dipendenza di contratti di locazione non finanziaria e di noleggio	3	,00
<b>F18</b>	di cui per beni mobili acquisiti in dipendenza di contratti di locazione finanziaria (ad esclusione degli importi indicati nel successivo campo 5)	4	,00
	di cui per quote di canoni di leasing fiscalmente deducibili oltre il periodo di durata del contratto	5	,00
	maggiorazione del 40%	6	,00

Lo stesso vale anche per il **super ammortamento** fruibile in caso di acquisto dei beni nei modi ordinari. La maggiorazione del 40% deve figurare solo nel rigo contraddistinto dalla **corrispondente dicitura**.

	Ammortamenti	1	,00
<b>F20</b>	di cui per beni mobili strumentali	2	,00
	maggiorazione del 40%	3	,00

## IMPOSTE SUL REDDITO

---

### ***Tassazione dei dividendi percepiti da persone fisiche***

di **Sandro Cerato**

Il regime di **tassazione dei dividendi percepiti da persone fisiche** non imprenditori, **residenti fiscalmente in Italia**, risulta particolarmente complesso in quanto dipende da una serie di parametri.

Tali parametri possono essere individuati principalmente nei seguenti:

- **periodo di possesso;**
- **percentuale di partecipazione;**
- **tipologia di partecipazione** (qualificata o non qualificata)
- **imputazione in bilancio**, se trattasi di azioni, quote o partecipazioni.

In merito alla tipologia di partecipazione occorre **distinguere**, ai sensi dell'articolo 67, primo comma lett. c, del Tuir, tra:

- **partecipazioni qualificate in società non quotate**, nel caso in cui si detengano **più del 20 per cento dei diritti di voto esercitabili in assemblea ordinaria**, ovvero una **partecipazione al capitale o al patrimonio superiore al 25 per cento**;
- **partecipazioni qualificate in società quotate**, nel caso in cui si detengano **più del 2 per cento dei diritti di voto in assemblea ordinaria**, ovvero una **partecipazione al capitale o al patrimonio superiore al 5 per cento**;
- **partecipazioni non qualificate in società quotate**, nel caso in cui si detenga una **percentuale inferiore (o uguale) al 20 per cento dei diritti di voto esercitabili in assemblea ordinaria**, ovvero una **partecipazione al capitale o al patrimonio inferiore (o uguale) al 25 per cento**;
- **partecipazioni non qualificate in società quotate**, nel caso in cui si detengano **meno del 2 per cento dei diritti di voto in assemblea ordinaria**, ovvero una **partecipazione al capitale o al patrimonio inferiore al 5 per cento**.

Tutto ciò premesso, nel caso di **partecipazioni qualificate**, la tassazione prevista per i dividendi corrisposti da **società residenti al socio persona fisica** (non imprenditore) concorrono alla formazione del reddito nella misura del:

- **49,72 per cento**, se relativi ad utili prodotti dal 1° gennaio 2008;
- **40,00 per cento**, se relativi ad utili prodotti fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2007.



Ne deriva che il reddito di questo dividendo confluisce nel “monte redditi” del contribuente per la quota tassata e segue, di conseguenza, i “classici” **scaglioni di reddito Irpef vigenti**, senza l'applicazione di ritenuta alla fonte.

Tale reddito deve essere dichiarato nel **quadro D** del modello 730/2016 o nel **quadro RL** del modello Unico – persone fisiche 2016.

Diversamente, nel caso di **partecipazioni non qualificate**, la tassazione prevista per i dividendi corrisposti da società residenti al socio persona fisica (non imprenditore) sono assoggettati a **ritenuta a titolo d'imposta** pari al **26% dell'intero** importo (dal 1° luglio 2014).

Trattandosi di ritenute a titolo d'imposta il contribuente non deve indicare nulla in dichiarazione.

Si ricorda che il momento impositivo per i dividendi non coincide con l'anno in cui avviene la delibera di distribuzione; infatti, la tassazione deve avvenire nell'esercizio in cui sono **percepiti**, ossia secondo un **criterio di cassa**.

Questo perché la delibera potrebbe prevedere che i dividendi debbano “essere staccati” entro un **certo lasso temporale dalla delibera**.

## ENTI NON COMMERCIALI

---

### ***Lo sport ha bisogno di nuove agevolazioni fiscali? (II parte)***

di **Guido Martinelli**

**Le norme agevolative di carattere tributario maggiormente utilizzate** dal mondo dello sport dilettantistico sono **la legge 398/91**, che prevede la forfetizzazione del reddito sia ai fini Iva che delle imposte sul reddito, e **il combinato disposto di cui all'art. 148 Tuir e art. 4 D.P.R. 633/72** e successive modificazioni, in tema di defiscalizzazione dei corrispettivi specifici versati da soci, associati o tesserati per l'organizzazione nazionale che ha provveduto al riconoscimento ai fini sportivi.

Basterebbe che queste disposizioni venissero interpretate in maniera **univoca** per avere un rilevante impatto **deflattivo** sui contenziosi in corso.

Partiamo dalla applicabilità della **legge 398/91**. Ad oggi (con il venir meno della sanzione di decadenza dal beneficio di applicabilità di tale norma in presenza di operazioni finanziarie non tracciate di importo superiore ai mille euro) **si esce da tale regime solo in due casi. Il primo, soggettivo, nel caso venga meno in sede di accertamento la natura dell'ente senza scopo di lucro**. Va chiarito che la norma di favore deve trovare comunque applicazione anche in quei casi in cui l'ente soggetto a verifica avesse, eventualmente, perso la sua natura di ente non commerciale (perché, ad esempio, sia venuta meno la natura di associazione sportiva dilettantistica e, applicando l'art. 149 Tuir, sia diventato ente commerciale) o anche di sodalizio sportivo in quanto la norma trova la sua applicazione in favore di tutti gli enti **senza scopo di lucro** indipendentemente dalla loro natura soggettiva (sportiva, promozione sociale, pro loco, ecc.). **Il secondo caso, oggettivo, ove si superi il plafond di euro 250.000 di provento commerciale su base annua**. In tal caso andrebbe ribadito che la determinazione del *quantum* andrà fatta adottando esclusivamente il principio di cassa.

Pertanto, anche nel caso in cui l'associazione si veda contestata la defiscalizzazione sui proventi specifici (perché ad esempio non ha recepito in statuto i parametri di cui all'art. 148 Tuir), comunque la natura dell'ente rimarrà **non lucrativa** con conseguente diritto di continuare ad applicare legittimamente la legge 398/91.

Trasferendoci sull'altro ambito normativo di favore citato, il combinato disposto di cui agli artt. 148 Tuir e 4 decreto Iva, si deve partire necessariamente da un presupposto, spesso sconosciuto al mondo sportivo. **Di diritto la defiscalizzazione sui corrispettivi specifici non trova applicazione nei confronti delle sportive**.

La possibilità di utilizzare la norma agevolativa deriva da **due presupposti ulteriori**, la cui presenza non è indispensabile al riconoscimento di una società o associazione sportiva

dilettantistica.

Il primo è legato alla **costituzione per atto pubblico, scrittura privata autenticata o registrata** (ricordiamo che il comma 17 dell'art. 90 L. 289/02 prevede esclusivamente l'atto "scritto" come requisito per l'esistenza dell'ente) ed il secondo connesso al **recepimento in statuto dei principi obbligatori** contenuti nelle citate norme. Principi in alcuni casi uguali a quelli già elencati nel comma 18 del citato articolo 90 (e quindi presumibilmente già presenti nello statuto), ma in altri (tipo l'incredibilità delle quote o il divieto di rivalutazione delle stesse) sicuramente diversi e ulteriori.

Chiariti i presupposti applicativi deve, però, essere chiaro che **la norma deve essere letta con criteri evolutivi**. Ad esempio, la **non rivalutabilità** della quota associativa è principio connesso all'assenza di scopo di lucro e, pertanto, l'eventuale assenza del vincolo in termini letterali non significa mancato rispetto della disciplina legislativa in esame. Pertanto, la lettura degli **statuti**, al fine di verificare la corrispondenza ai principi legislativi delle due norme di favore ora in esame, non può e non deve limitarsi al tenore letterale delle stesse ma deve **verificare**, anche indirettamente, la sussistenza dei principi richiesti dal legislatore. Assodato ciò non vi è dubbio che **l'assenza dei presupposti statutari richiesti dal legislatore produce il venir meno della agevolazione sia ai fini iva che delle imposte sui redditi**.

Se, ai fini dei redditi, la conseguenza per le sportive potrebbe essere relativa, assai più gravoso il problema si pone per l'Iva.

Infatti qui si manifestano **due questioni**, l'una ormai risolta e l'altra sulla quale si auspica una sollecita presa di posizione da parte della Agenzia delle entrate. **La possibilità di applicare, anche in assenza di scritture contabili, la rivalsa dell'Iva pagata sugli acquisti relativi all'attività commerciale è un comportamento ormai diventato prassi da parte dell'Amministrazione.**

Il problema diventa conflittuale, invece, nella **determinazione** dell'Iva sulle vendite. Infatti, in sede di accertamento l'imposta viene calcolata **in aggiunta** all'importo indicato come corrispettivo dei corsi che l'ente aveva indicato come istituzionali e che sono stati riclassificati come commerciali.

Ma, così operando, si calcola una imposta che il contribuente non ha **mai incassato** e si fa decadere il principio di neutralità dell'Iva.

A mio avviso, **la determinazione corretta dell'imposta potrà avvenire solo scorporandola dall'importo lordo riclassificato come commerciale in sede di accertamento.**

Poche indicazioni che ove venissero recepite, consentirebbero di definire la maggior parte dei contenziosi in essere.



## BACHECA

---

### ***Temi e questioni di diritto penale tributario con Luigi Ferrajoli***

di **Euroconference Centro Studi Tributari**

[Il percorso](#), che si articola in 6 giornate, è finalizzato a fornire ai professionisti e ai responsabili fiscali di azienda un aggiornamento completo e sistematico in relazione alle norme penal tributarie nazionali, contenute nel D.Lgs. 74/2000 che di recente ha subito un rilevante intervento di riforma ad opera del D.Lgs. 158/2015. Dopo un'attenta e puntuale disamina dei profili generali e definatori dei reati tributari, verranno analizzate le singole fattispecie di illecito penale previste nel nostro ordinamento e le disposizioni comuni applicabili a questi reati (pene accessorie, confisca, cause di non punibilità, circostanze del reato).

Nel percorso formativo, inoltre, saranno trattati gli aspetti salienti del processo penal tributario e verrà analizzato il rapporto tra processo tributario e processo penale, anche alla luce dei principi di derivazione comunitaria. Sarà fornita e compiutamente commentata, poi, la casistica più frequente delle contestazioni penal tributarie di fiscalità nazionale e internazionale, con analisi dei precedenti giurisprudenziali più rilevanti e con particolare riguardo ai rapporti tra i reati tributari, il nuovo reato di autoriciclaggio e la responsabilità degli Enti per gli illeciti amministrativi dipendenti da reato ex D.Lgs. 231/2001.

#### **PROGRAMMA**

##### I INCONTRO

Le fonti di diritto penale tributario

##### II INCONTRO

Il D.Lgs. n. 74 del 2000: nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto

##### III INCONTRO

Il D.Lgs. n. 74 del 2000: Le disposizioni comuni a tutti i delitti tributari

##### IV INCONTRO

Il processo penal tributario: principi generali

## V INCONTRO

Il rapporto (complicato) tra processo penale e processo tributario

## VI INCONTRO

La responsabilità penale nella fiscalità internazionale ed i rapporti con altri reati

## **SEDI E DATE**

Verona – DB Hotel

- 06/05/2016
- 12/05/2016
- 20/05/2016
- 26/05/2016
- 09/06/2016
- 16/06/2016

## **CORPO DOCENTE**

Luigi Ferrajoli – Avvocato – Dottore Commercialista